

L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION EN P.M.E ETUDE D'UN CAS DE STRUCTURATION TARDIVE DE LA GESTION D'UNE ENTREPRISE FAMILIALE EN FORTE CROISSANCE

François MEYSSONNIER

Professeur de Sciences de Gestion
GREFIGE-CEREMO
Université Paul Verlaine – Metz

ESM/IAE de Metz

3 place Edouard Branly
57 070 Metz

E-mail : meyssonnier@univ-metz.fr

Cindy ZAWADZKI

Doctorante – Bourse CIFRE
GREFIGE-CEREMO
Université Paul Verlaine – Metz

ESM/IAE de Metz

3 place Edouard Branly
57 070 Metz

E-mail : zawadzki@univ-metz.fr

Résumé :

La structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale moyenne en forte croissance est décrite et analysée à partir d'une démarche longitudinale de recherche-action.

En plus de la taille, le rôle de facteurs de contingence tels que le positionnement stratégique, la fonction de production et le profil du dirigeant dans l'introduction du contrôle de gestion est mis en évidence.

Les tentatives de mise en œuvre successives, et pour le moment infructueuses, du contrôle de gestion dans cette PME sont étudiées.

Ceci amène à admettre la possible coexistence durable dans une même entreprise de divers modes de pilotage locaux sans qu'ils soient coordonnés dans un système de contrôle global et cohérent.

Mots clés : contrôle de gestion en PME, seuils organisationnels, facteurs de contingence, modes de structuration de la gestion en PME.

Abstract:

The belated management structuring of a family middle-sized firm with strong growth is described and analyzed through a longitudinal field study research.

In addition to the company size, contingency factors such as strategic positioning, nature of the production function and the manager profile are identified as factors of management control implementation.

In this small firm, successive and currently unsuccessful attempts of management implementation control are investigated.

This brings to admit the possible and lasting coexistence within a company of various local management modalities without existing coordination in a global and consistent control system.

Key Words: *small company management control, organizational thresholds, contingency factors, management structuring ways in small firm.*

Introduction

Dans la concurrence mondiale actuelle, qui nécessite le développement et le renouvellement du tissu économique et de l'emploi, l'émergence de produits et services nouveaux et la compétitivité sur les marchés, les PME jouent un rôle décisif. Parmi elles, les petites entreprises familiales qui se développent et qui innovent sont, dans leur genèse, confrontées à deux moments clés¹ : d'abord la phase de création de l'entreprise, où il s'agit de définir l'offre et de réaliser le positionnement initial de l'entreprise, puis, plus tard, la phase de structuration de l'organisation et de sa gestion (qui intègre la mise en place d'un réel contrôle de gestion dans l'entreprise pour assurer le pilotage de la performance). Lors de la première étape, de naissance de l'entreprise, la problématique est liée à l'entrepreneuriat et tournée vers les marchés. Lors de la deuxième étape, d'évolution vers la maturité de l'entreprise, la problématique est celle de la formalisation-rationalisation du mode de fonctionnement de la PME. Nous allons ici nous intéresser plus particulièrement à ce second moment déterminant de la vie des PME en croissance : la phase de structuration de la gestion interne et d'introduction du contrôle de gestion.

La spécificité de la PME réside en grande partie dans la nature du traitement de l'information nécessaire à son fonctionnement. Comme Paraque (2004) l'indique : « *Une PME est une organisation engagée dans une logique de conviction dont le résultat est chaque fois remis en cause alors que la grande entreprise est une organisation inscrite dans une logique de production de connaissances partagées, c'est à dire la production d'informations standardisées susceptibles de permettre des arbitrages sur la base de règles communes.* ». L'introduction du contrôle de gestion dans l'entreprise familiale moyenne en croissance est donc essentielle car elle concrétise le basculement de celle-ci d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'entreprise mature de type standard.

Des travaux existent sur la question des seuils organisationnels en PME, reposant en général sur l'exploitation de bases de données, l'administration de questionnaires ou, plus rarement, des entretiens avec les dirigeants des PME concernées. Pour notre part, pour étudier la structuration de la gestion des entreprises moyennes, nous avons fait le choix d'adopter une posture méthodologique de recherche-action par le biais d'une immersion sur la durée dans une entreprise familiale en forte croissance et en nous intéressant surtout aux dispositifs et instruments de gestion².

Nous commencerons par effectuer une synthèse de la littérature sur la question de la structuration de la gestion en PME en présentant les spécificités de l'entreprise familiale moyenne en forte croissance (1.1.), la phase d'introduction du contrôle de gestion (1.2.) et les caractéristiques de ce contrôle de gestion (1.3.). Dans un deuxième temps, le cas de l'entreprise « Alpha Mode »³ sera étudié. Seront successivement décrits : l'évolution historique et le positionnement stratégique d'Alpha Mode (2.1.), ses problèmes de gestion

¹ D'ailleurs bien identifiés comme des phases cruciales par les organisations publiques qui aux différents niveaux (national, régional ou local) s'occupent de faciliter le développement économique.

² L'un des auteurs a été (dans le cadre d'un travail doctoral bénéficiant d'une bourse CIFRE) l'assistante des différents directeurs financiers successifs de l'entreprise, chargée plus particulièrement de la mise en place du contrôle de gestion. L'autre auteur est le directeur de thèse qui a veillé au maintien de la distance nécessaire à l'analyse scientifique dans le cadre de réunions de travail et de *debriefing* réguliers pendant la durée de la recherche. Pour des raisons qui seront explicitées dans l'article, la recherche prévue initialement pour être de type ingénierique évolue actuellement vers une observation participante.

³ Nom d'emprunt différent du nom réel de l'entreprise.

interne (2.2.) et l'introduction difficile du contrôle de gestion dans ce contexte (2.3.). Dans une dernière partie, on procèdera à l'analyse du cas. On tentera d'expliquer les raisons de la non-conformité de cette entreprise au modèle classique d'évolution temporelle de la structuration de gestion (3.1.), puis on évoquera l'existence de modes de pilotages locaux comme obstacle psycho-cognitif à la mise en place d'un contrôle de gestion d'ensemble (3.2.).

1. La structuration de la gestion en PME : un état de l'art

1.1. Caractéristiques et spécificités de l'entreprise familiale moyenne en forte croissance

Si on s'intéresse à la phase de structuration de la gestion interne des entreprises familiales moyennes en forte croissance, on se situe à l'intersection de plusieurs champs de la littérature académique qui se positionnent toutefois la plupart du temps dans le cadre de la théorie des ressources : les travaux sur l'entreprise familiale (mettant en évidence l'importance du capital social familial), les travaux sur l'entreprise de petite taille (soulignant la très forte contingence de l'organisation par rapport à sa taille) et les travaux sur les changements organisationnels liés à la croissance (s'attachant à décrire les métamorphoses des entreprises au fil de leur cycle de vie).

L'entreprise familiale est habituellement définie, voir notamment Litz (1995), comme une entreprise dont le pouvoir et la propriété sont concentrés dans les mains d'une famille dont les membres cherchent à maintenir des liens sociaux et des influences au sein de l'organisation. Ce type d'entreprise a trois caractéristiques essentielles (Sharma, Christman et Chua, 1997) : la multiplicité des rôles joués par les membres de la famille ; l'influence de l'institution familiale sur la vie de l'entreprise ; l'intention de continuité inter générationnelle. Il semble démontré dans la littérature que la performance des entreprises familiales est supérieure à celle des firmes non familiales (Charreaux, 1991 ; Allouche et Amann, 1995). Pour tenter d'expliquer cela, Habbershon et Williams (1999) ont listé toutes les particularités susceptibles d'être à la source de la supériorité des firmes familiales en les structurant selon quatre axes (avantages stratégiques, financiers, de ressources humaines et organisationnels). Dans le cadre de la théorie du capital social, Habbershon et Williams ont essayé d'expliquer la relation entre la sur-performance des entreprises familiales et les liens sociaux structurels existants entre la famille et l'entreprise en faisant référence au concept de *familiness*, traduit par Arrègle, Durand et Very (2004) par « familiarisme », qui caractérise les ressources uniques que possède une entreprise suite aux systèmes d'interactions entre la famille et l'entreprise.

Les auteurs qui travaillent dans le champ de la PME ont développé, quant à eux, un ensemble de travaux autour de la spécificité de l'entreprise de petite taille. Ainsi Julien (1987) a mis en évidence les attributs de la PME : petite taille, centralisation, faible spécialisation, stratégie intuitive et peu formalisée, systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés. Torres (2002), met l'accent sur la notion de proximité, jugée comme centrale dans la PME, que cette proximité soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale ou temporelle. Les entreprises étudiées par les auteurs de ce courant sont indépendantes (donc pas des filiales opérationnelles dirigées par des managers salariés qui sont de simples centres de profit contrôlés au sein de groupes plus importants) et les travaux portent sur :

- Les micro entreprises (projection d'un homme) ;

- Les petites entreprises stabilisées sans vocation spécifique à la croissance, de type artisanal par exemple ou relevant du modèle PIC (Pérennité-Indépendance-Croissance) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996) ;
- Les entreprises momentanément petites mais ayant vocation à devenir des entreprises conséquentes, ce qui est le cas des entreprises moyennes en forte croissance ou des PME du modèle CAP (Croissance-Autonomie-Pérennité) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996).

Nous nous intéressons aux entreprises pour lesquelles la petite taille est un moment dans une dynamique (une étape dans une volonté entrepreneuriale centrée sur le développement capitaliste) plutôt qu'à celles pour lesquelles la petite taille est une nature (une situation recherchée pour elle-même car source d'équilibre satisfaisant et stable).

Entre la fin des années 60 et le début des années 90 de nombreux travaux ont insisté sur l'importance des séquences successives dans le développement de la PME. Ces conceptions relèvent de la théorie du cycle de vie de la firme et des modèles de métamorphose des PME. Habituellement, on identifie un premier stade de développement de la PME où celle-ci est quasiment exclusivement dirigée par le fondateur-propriétaire. Les modes de gestion sont informels et très personnels : on fonctionne par ajustement mutuel empirique. La croissance de la PME provoque ensuite, à un certain moment, une surcharge de travail du dirigeant-homme à tout faire et des dysfonctionnements apparaissent qui imposent un ajustement organisationnel (Steimetz, 1969 ; Perry, 1987 ; Gasse et Carrier, 1992). Dans un deuxième stade de développement de la PME, des spécialistes sont embauchés et les tâches sont plus formalisées mais le fonctionnement reste toujours très centralisé autour du propriétaire-dirigeant (Duchéneau, 1997). Si la croissance se poursuit, la PME doit se doter d'un système de pilotage avec des outils de contrôle de gestion, des instruments d'intéressement et de GRH, des dispositifs de *reporting*, etc. (Basire, 1976 ; Tashakori, 1980 ; Hofer et Charan, 1984 ; Flamholtz, 1986). Après cette transition, elle possède une structure formalisée avec délégation et elle adopte les modes de fonctionnement habituels des grandes entreprises. Toute cette évolution par étapes identifiées n'est toutefois qu'une tendance générale et les idéaux-types de référence peuvent dans la pratique être beaucoup moins purs (Churchill et Lewis, 1983).

1.2. Les seuils organisationnels dans le développement de la PME

L'influence de la taille sur l'organisation et sa gestion interne est connue depuis longtemps : « *Plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée : plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées et plus sa composante administrative est développée.* » (Mintzberg, 1982). Mais cette contingence n'est ni mécanique (d'autres facteurs contextuels agissent bien évidemment), ni linéaire (comme nous venons de le voir). Le même auteur le souligne d'ailleurs : « *De nombreux éléments nous indiquent qu'à mesure que les organisations grandissent, elles passent par des périodes de transition structurelle, qui sont des changements de nature plutôt que des changements de degré.* » (Mintzberg, 1982). On a donc affaire à un processus avec des moments clés.

Greiner (1972) a mis en évidence l'apparition de seuils organisationnels dans le développement de la PME dans un schéma qui est resté célèbre (analyse reprise ensuite notamment par Adizes, 1991, et Godener, 2002). La petite (voire très petite) entreprise est

d'abord très largement la projection de son dirigeant-fondateur : les modes de fonctionnement informels et la supervision directe sont essentiels. A un moment donné, dans sa croissance, l'entreprise multiplie les dysfonctionnements internes en raison de l'inadaptation de plus en plus criante entre, d'une part, sa taille et les problèmes de gestion auxquels elle doit faire face et, d'autre part, son type de management intuitif et extrêmement personnalisé. La formalisation des procédures dans l'organisation devient donc indispensable. C'est là le premier seuil dans la vie de la PME : l'étape de la formalisation qui intervient souvent quand l'entreprise doit gérer une cinquantaine de salariés (le nombre de personnes à gérer semblant un critère assez central) mais avec une grande variance liée à l'activité et à une multitude de facteurs de contingence⁴. L'entreprise, que l'on qualifie souvent, à partir de ce stade, de moyenne entreprise (Reyes, 2004), est confrontée, si elle poursuit son développement, à la nécessité d'embaucher des spécialistes, de circonscrire et répartir les fonctions. Le management formalisé, mais toujours polarisé sur le dirigeant-fondateur, est alors décentralisé. C'est là le deuxième seuil dans la vie de la PME : l'étape de délégation qui semble intervenir quand l'entreprise doit gérer de l'ordre de 250 salariés mais avec là encore une grande variance dans la taille déclenchant ce changement⁵. A partir de ce niveau de développement, on peut estimer que la PME a atteint un stade adulte où les spécificités liées à la taille s'estompent et où la PME relève des mêmes problématiques que les entreprises classiques⁶.

Dans cette conception, prenant en compte les métamorphoses de l'organisation en croissance, la petite entreprise atteint donc d'abord une première phase critique, le seuil de la formalisation des processus vers 50 salariés. Ceci la fait passer au statut d'entreprise moyenne qui à son tour atteint une deuxième phase critique, le seuil de délégation des responsabilités vers 250 salariés. Ensuite l'entreprise perd largement ses spécificités liées à la taille et relève des problématiques habituelles de la gestion interne des entreprises. On peut estimer de façon assez logique que l'instrumentation de gestion est devenue de plus en plus présente entre le premier seuil et le deuxième seuil et que c'est ce qui déclenche la nécessité d'avoir recours à des fonctionnels, à des spécialistes des outils de gestion dédiés. Une fois le recours aux spécialistes effectué et les tâches attribuées, l'entreprise doit s'assurer de la convergence des comportements, de la cohérence de son action et du suivi de ses performances. Un système global de pilotage doit donc être mis en place à l'occasion du second seuil. On ne peut concevoir de délégation des responsabilités sans modalités de *reporting* ou système d'*accountability*. On doit donc avoir un contrôle de gestion qui assure la maîtrise de la gestion interne : comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, etc. L'introduction du contrôle de gestion lors du second seuil organisationnel est, à l'évidence, une étape pivot, fondatrice de la nouvelle identité de l'entreprise, qui de moyenne se transforme en entreprise classique, très souvent encore mono-produit et principalement nationale. Ensuite, les autres étapes dans la

⁴ Si pour Brac de la Perrière (1978) ce premier seuil organisationnel se situe aux alentours de 50 salariés, pour Steimetz (1969) et Basire (1976) il est plus bas, à environ 30 salariés, et pour Gélienier et Gaultier (1974) ou Kalika (1985) il est plus élevé, à environ 100 salariés.

⁵ Les travaux sur ce deuxième seuil sont nettement moins nombreux que pour le premier seuil (ce qui justifie d'autant plus l'étude que nous avons réalisée).

⁶ On retrouve des seuils analogues dans les délimitations administratives officielles de quasiment tous les pays et l'Union Européenne a recommandé comme critère de définition de la moyenne entreprise : des effectifs compris entre 50 et 250 salariés, un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros, un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros et un capital indépendant à plus de 75%.

vie de l'entreprise sont plus liées aux choix stratégiques qualitatifs (la diversification ou l'internationalisation) qu'à des facteurs quantitatifs liés à la taille.

1.3. Les caractéristiques du contrôle de gestion de l'entreprise moyenne

Les travaux sur le contrôle de gestion en PME sont peu nombreux. On peut citer certaines recherches qui se focalisent sur la taille comme facteur de contingence en matière de contrôle de gestion. Une étude assez ancienne mais sur un échantillon important, menée en France par Bajan-Banaszak (1993) (par questionnaires auprès de 893 entreprises ayant à 95 % une taille inférieure à 50 salariés) montre que seulement environ un quart d'entre elles dispose d'outils de gestion autres que la comptabilité financière. Une étude par questionnaires menée au Québec par Lavigne (2002) auprès de 282 PME manufacturières (ayant entre 10 et 250 salariés et avec un effectif moyen de 60 personnes) indique que la taille représente le facteur essentiel de contingence structurelle de l'usage des outils de contrôle de gestion. Une étude par questionnaires menée en Belgique par Van Caillie (2002) auprès de 100 PME manufacturières ayant entre 20 et 100 salariés cherche à mesurer l'importance des différents outils du contrôle de gestion dans les perceptions des dirigeants et l'organisation des fonctions ... mais ses résultats semblent très difficiles à interpréter en raison du fait que l'on ne prend en compte que les intentions. Certains travaux s'intéressent à d'autres facteurs de contingence. Une étude de Chapelier (1997) auprès de PME de 10 à 100 salariés montre le lien entre le profil des dirigeants et les types de pratiques en matière de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion : l'instrumentation de gestion semble fortement corrélée au profil du dirigeant de la PME. Une étude de Fernandez et al. (1996) auprès d'une centaine de PME, ayant pour les 2/3 d'entre elles un effectif inférieur à 50 salariés, s'intéresse à l'impact du facteur de contingence « espace concurrentiel » sur les méthodes et les outils du contrôle de gestion. Ceci permet aux auteurs de proposer deux modèles de contrôle de gestion liés chacun à un type d'espace concurrentiel.

Dans tous les cas la population étudiée est plutôt constituée de petites entreprises ayant en général moins de 50 salariés et l'enquête s'effectue par questionnaires ou exploitation de bases de données. On peut s'interroger sur la réalité du contrôle de gestion dans beaucoup de ces entreprises de très faible taille : on utilise probablement quelques outils ou méthodes « basiques » de calcul et analyse des coûts ou d'élaboration d'un tableau de bord mais peut-on parler d'un véritable contrôle de gestion au sens de système d'information et d'animation cohérent ?

Nobre (2001 a,b) a réalisé une enquête sur les méthodes et outils du contrôle de gestion par interviews d'une durée d'une heure en moyenne auprès de 86 entreprises ayant entre 50 et 500 salariés et produisant des biens ou des services (pas d'activité purement commerciale). Ce travail porte donc sur les entreprises moyennes (où un réel contrôle de gestion peut se développer) et la méthodologie semble un peu plus robuste puisque qu'il ne s'agit pas de recueils d'informations à partir d'une base de données ou par le biais de questionnaire mais d'échanges en face à face. L'auteur montre que dans ces entreprises la comptabilité de gestion est fondée essentiellement sur les méthodes traditionnelles de coûts complets (dans les 2/3 des cas) mais avec parfois recours aussi au *direct costing* (dans 1/4 des cas). Dans les entreprises orientées produits et process (fabrication pour stocks en monoproduction) on calcule les coûts complets et/ou le *direct costing*. Les prix sont élaborés à partir du coût complet plus une marge ou à partir du marché. Dans les productions orientées

clients (fabrication à la commande donc pluri production) on recourt souvent à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et on fixe les prix sur la base de ce coût de revient plus une marge. La comptabilité par activités (*Activity Based Costing*) semble inexistante dans ces PME. Le facteur taille est peu discriminant à l'intérieur de l'échantillon en matière d'outils de calcul et analyse des coûts. C'est très différent pour les pratiques de pilotage. L'usage d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts est généralisé dans les entreprises de plus de 100 salariés de son échantillon. Il semble que la taille ne soit pas un facteur de contingence pour les outils de comptabilité de gestion mais le soit en matière d'outils de pilotage.

Nobre (2001, b) termine son travail en revenant sur les limites de sa méthodologie et en prônant l'usage d'approches complémentaires : « *Il s'agit d'une démarche exploratoire (...) La nature déclaratoire des données, même si elles ont été recueillies de vive voix, doit conduire le chercheur à une grande prudence. Il peut exister un décalage important entre les discours et les pratiques effectives. D'autres modes d'appréhension du réel seront nécessaires pour confirmer les résultats obtenus.* ». C'est ce que nous avons entrepris en mettant en œuvre une démarche de recherche-action longitudinale dans une entreprise familiale moyenne en forte croissance afin d'y étudier les modalités de la structuration de sa gestion et les caractéristiques de son contrôle de gestion.

2. Description d'un cas : l'entreprise « Alpha Mode »

2.1. Evolution historique et positionnement stratégique de l'entreprise

Alpha Mode propose une offre très large de vêtements à la mode et à des prix très attractifs, auxquels viennent s'ajouter des produits de marque. L'entreprise ne fait que de la distribution : elle importe majoritairement de Chine (et en complément d'Italie) et commercialise ses produits par ses propres points de vente (ni franchise, ni succursale). L'entreprise a tout d'abord ouvert des magasins dans des centres commerciaux avec une superficie de 300 m² maximum, puis a favorisé les zones commerciales, permettant l'ouverture de magasins plus spacieux (600 m² en moyenne). La stratégie mise en œuvre est de copier les leaders qui sont implantés dans des zones de chalandise de 100 000 habitants, en se focalisant sur des localités plus petites et isolées avec des zones de chalandise de 10 000 habitants environ. En moyenne, un nouveau magasin est ouvert chaque mois. Pour faciliter le développement des points de vente, et trouver des emplacements appropriés, l'entreprise s'allie, de façon informelle et sans lien capitalistique, à une entreprise distribuant des produits complémentaires et les dirigeants des deux entreprises évaluent ensemble la pertinence des implantations, l'objectif étant de s'implanter à plusieurs à proximité d'un hypermarché. Parallèlement à l'ouverture de ses propres points de vente, l'entreprise s'appuie sur une stratégie de croissance externe : une dizaine de magasins achetés en 2000, le double en 2003 et une centaine de points de vente supplémentaires en 2006 par l'acquisition d'un concurrent important (cf. tableau ci-dessous).

Tableau 1 : Croissance d'Alpha Mode entre 2000 et 2006

| | 2000 | 2005 | 2006 | Croissance (principalement interne) en 5 ans (2000-2005) | Croissance (principalement externe) en 1 an (2006) |
|--|------|------|------|--|--|
| Magasins (implantations) | 40 | 105 | 188 | + 160 % | + 80 % |
| Salariés (nombre) | 225 | 550 | 918 | + 100 % | + 70 % |
| Chiffre d'Affaires (en millions d'€) | 25 | 75 | 112 | + 200 % | + 50% |

L'entreprise a donc réalisé en 2006, en une seule croissance externe, un développement analogue (en valeur absolue) à celui qu'elle a connu en interne sur les cinq dernières années⁷. Alpha Mode combine actuellement trois modes de développement : la croissance interne par des investissements propres (immobiliers et de distribution), la croissance externe par l'acquisition de magasins existants et la croissance conjointe par le développement de coopération avec une entreprise aux caractéristiques proches, appartenant au même marché (équipement de la personne) et dont les activités sont complémentaires.

2.2. La nécessité de rationaliser la gestion interne de l'entreprise

Alpha Mode a été créée dans les années 80. Le noyau de base de l'entreprise est composé de membres appartenant tous à la famille des frères fondateurs. Au fil de la croissance, des responsables administratifs ont été recrutés au siège ainsi que des directeurs régionaux pour superviser les responsables de magasins. Chaque membre de la famille occupe progressivement un poste clé dans la vie de l'organisation : stocks, logistique, ressources humaines, achats. La formation a lieu au sein même de l'entreprise : même si les personnes nouvellement recrutées n'ont pas nécessairement au départ la formation pour accéder à ce poste, c'est la confiance accordée à la personne qui est primordiale. Le recrutement se fait en privilégiant la famille, les amis ou les personnes proches de l'entourage familial. Les salariés nouvellement recrutés sont formés par les membres déjà présents et adoptent ainsi les méthodes de travail mises en place par la famille. Même si une structure fonctionnelle et un système d'information formalisé existent sur le papier, dans la réalité les choses sont beaucoup plus floues.

Dans le champ de la gestion des opérations, l'ensemble des décisions est pris par le président. Le dirigeant n'accepte de déléguer (par exemple l'achat de petit matériel) qu'à des personnes présentes dans l'entreprise depuis longtemps et proches de la famille, sur lesquelles il exerce un contrôle informel mais réel. Les décisions d'achat de matériels plus coûteux ne peuvent être prises que par lui.

Pour la gestion des ressources humaines, l'appréciation du personnel est intuitive : il n'existe ni fiches de fonction, ni grille salariale et les entretiens individuels annuels n'ont lieu que pour les directeurs régionaux. Ils sont effectués par le dirigeant, le directeur des achats et

⁷ Notre étude a commencé avant la phase de croissance externe (effectifs de 500 salariés) et s'est poursuivie ensuite (effectifs de 1 000 salariés), étudiant donc sur plusieurs années cette phase charnière de la vie de l'entreprise.

le directeur des ressources humaines (tous membres de la famille) et les objectifs sont uniquement quantitatifs (augmentation du CA, diminution de la masse salariale). La communication au sein de l'entreprise est informelle et toutes les informations transitent par le président. Le directeur des ressources humaines occupe essentiellement une fonction de recruteur et de coordinateur direction – personnel.

En ce qui concerne la gestion financière, la supervision interne des activités fait défaut et nuit au bon fonctionnement du service. La gestion des immobilisations et les *business plans* sont réalisés par l'expert comptable qui veille également à la robustesse globale des données saisies en comptabilité. La gestion de la trésorerie consiste uniquement au contrôle des échéances des factures et des billets à ordre, mais aucun prévisionnel ni suivi journalier n'est réalisé. Certaines tâches sont faites de manière archaïque : rapprochement manuel des encaissements de 200 magasins environ par rapport aux dépôts en banque, saisie des frais de personnel en comptabilité sans intégration automatique, rédaction manuelle des chèques, etc. Les magasins sont classés en trois catégories (bons, mauvais, moyens) uniquement par rapport à leur chiffre d'affaires (certains magasins classés « bons » ont une contribution négative en matière de résultat). Les indicateurs principalement utilisés sont la masse salariale, le taux de démarque inconnue, le chiffre d'affaires, la marge et le taux de marge. L'entreprise ne dispose pas de budget et donc pas de suivi mensuel des dépenses, seul un état semestriel est fait par l'expert comptable.

A la suite de propositions de l'expert comptable (qui comme dans beaucoup de PME joue un rôle décisif), le dirigeant de l'entreprise, soutenu par le responsable achat, décide d'un audit de la société (réalisé par un cabinet de consultants) afin de mettre en évidence les dysfonctionnements dans les processus et de dégager des actions correctrices si nécessaire. L'audit préconise de mettre en place des équipes aux postes à responsabilité (responsable informatique + adjoint ; directeur administratif et financier + assistante DAF + chef comptable), de sécuriser le système informatique (charte, mots de passe) et plus globalement de repenser et formaliser toutes les procédures internes. Ces conseils seront partiellement suivis dans un premier temps : des recrutements interviendront (DAF, assistante DAF, informaticien), une charte informatique sera élaborée, des réunions de chefs de service seront organisées ... mais les éléments mis en place seront ensuite progressivement abandonnés.

2.3. Un processus de mise en œuvre chaotique et incomplet du contrôle de gestion

Suite à l'audit, un directeur administratif et financier est recruté, chargé de superviser le service comptabilité, de créer un système de pilotage et de conseiller la direction, en collaboration avec l'expert comptable. Au cœur de son travail, il a comme mission de mettre en œuvre un véritable contrôle de gestion. Les dirigeants souhaitent instaurer ce contrôle de gestion (recommandation de l'audit qui vient d'être effectué) en utilisant l'expérience antérieure du directeur administratif et financier acquise dans le monde industriel. Deux mois après le recrutement du directeur administratif et financier, le service est renforcé par l'arrivée de l'assistante DAF⁸. En relation avec le DAF, elle devrait théoriquement développer les outils de pilotage (tableaux de bord, budgets). Mais la démarche n'avance que timidement et le directeur administratif et financier n'est pas convaincu qu'il s'agisse d'une méthode adaptée au contexte de l'entreprise. Il y a un enlisement patent et un échec implicite de

⁸ Comme cela a été indiqué en début d'article, il s'agit d'un des chercheurs qui sera donc en immersion totale dans l'entreprise dans le cadre d'un contrat CIFRE de 3 ans.

l'approche « volontariste et par en haut », de mise en place d'un système complet de contrôle de gestion.

Une deuxième modalité de mise en œuvre du contrôle de gestion est développée alors, par le biais de la traçabilité des procédures. Cette démarche doit parvenir à formaliser et coordonner le fonctionnement des différents services, dans une démarche de type pré-certification qualité initiée à partir du service logistique, en s'appuyant sur l'expérience antérieure du DAF et de son assistante. Mais, sept mois après son arrivée, en désaccord avec le mode de fonctionnement de l'entreprise, le DAF démissionne et confie à son assistante « *Sans outils de gestion, ils courent à la catastrophe.* ». Les difficultés rencontrées dans la mise en œuvre de la démarche qualité sont réelles : Le manque d'adhésion réelle de la direction et du personnel (le directeur informatique prévient : « *Dans une entreprise familiale, il est difficile de faire appliquer les mêmes procédures à la direction comme à tous les employés.* ») ; le manque de temps (l'assistante du dirigeant s'exprimant à propos de la mise en place de procédures nouvelles : « *Je ne vais pas tout lire à chaque fois. Je n'ai pas que ça à faire.* »), la résistance au changement (une assistante RH : « *A quoi ça sert de mettre un mot de passe ? Comme si quelqu'un allait fouiller dans mon ordinateur !* »). La direction décide alors de suspendre cette démarche de pré-certification malgré la croissance externe qui entraîne le doublement des effectifs de l'entreprise. Il y a donc échec explicite de la deuxième tentative de mise en place du contrôle de gestion, engagée cette fois ci par une approche « opportuniste et de côté » en se greffant sur une démarche de certification qualité.

Un nouveau DAF est intégré. Il provient de l'entreprise qui vient d'être rachetée lors de la croissance externe de 2006, et une troisième tentative de mise en œuvre du contrôle de gestion est engagée. Il explique aux membres de son service : « *Le mode de gestion est archaïque. Il y a plein de choses à mettre en place ici.* ». Le travail s'oriente sur les points clés du compte de résultat relevant de la gestion interne : les charges liées aux magasins (suivi et analyse des charges immobilières et des consommables) et les charges de personnel (élaboration de fiches fonction et suivi des frais de personnel). Il s'agit de fiabiliser et corriger les données comptables saisies pour « assainir la base de données », de maîtriser les postes clefs de charges (ces deux postes représentent 2/3 des coûts relevant de la gestion propre de l'entreprise, hors achats) et faire découvrir et comprendre le processus budgétaire aux services (importance de la fiabilité des saisies de factures, vérification analytique, etc.). Trois mois après son arrivée, le deuxième directeur administratif et financier démissionne à son tour pour les mêmes raisons que son prédécesseur et n'est pas remplacé. Cette tentative de mise en place du contrôle de gestion, par une approche « progressive et partant de la base », localisée et ayant vocation à s'étendre (au fur et à mesure de la démonstration de sa capacité à maîtriser les différents postes du compte de résultat) est donc à son tour compromise.

3. Analyse du cas et discussion

3.1. Les raisons de la structuration tardive de la gestion chez Alpha Mode

Par delà ce qui semble indiquer que la formalisation des processus et la délégation des tâches ont été mis en place dans l'entreprise, on se rend compte (quand on s'immerge dans l'organisation sur la durée comme nous l'avons fait) que cela ne passe pas réellement dans les faits. Les procédures formalisées sont rarement présentes et la délégation des responsabilités reste encore très virtuelle (l'organigramme n'est pas respecté). L'entreprise Alpha Mode est

donc dans une situation assez atypique au sens où les seuils de formalisation des procédures et de délégation des responsabilités sont décalés par rapport à ce qui est constaté par la littérature académique. Au lieu d'intervenir successivement, vers 50 salariés pour le premier et vers 250 salariés pour le second, ces deux seuils arrivent seulement maintenant de façon simultanée au moment où l'entreprise, a déjà presque atteint les 1000 salariés. On est donc très loin de la taille théorique où ces étapes de la structuration de gestion devraient se produire.

Comment expliquer cela ? Nous voyons pour notre part trois raisons (sans pouvoir encore bien hiérarchiser ces facteurs) qui modulent et infléchissent l'impact mécanique de la taille sur l'organisation :

- Une stratégie habile et un avantage concurrentiel pleinement utilisé par rapport à la concurrence qui permettent de retarder les contraintes de gestion interne (premier facteur de contingence : le positionnement stratégique) ;
- Une chaîne de valeur qui n'a pas nécessité un recours important à l'instrumentation de gestion jusqu'à maintenant (deuxième facteur de contingence : la fonction de production et l'organisation en réseau) ;
- Des racines familiales fondées sur des valeurs autodidactes et une grande distance par rapport à l'intellectualisation des pratiques et la rationalité managériale (troisième facteur de contingence : le profil du dirigeant).⁹

L'entreprise Alpha Mode s'est développée dans un secteur sinistré en France. La production française ne fait que décroître et les principaux acteurs du secteur ont quasiment tous la même histoire. Il s'agit d'entreprises fabriquant des vêtements qui, confrontées à la concurrence des pays émergents à plus faible coût, ont organisé progressivement et pas à pas le repli vers l'aval de la filière (la distribution) sous-traitant de plus en plus les activités intermédiaires amont d'abord par étapes puis, devant l'évidence de l'impossibilité de tenir tête à l'évolution inévitable dans la mondialisation actuelle, se désengageant de toute l'activité de production sauf pour le haut de gamme. Les principaux acteurs de la branche avaient tous jusqu'à une période récente une activité de production se rétrécissant progressivement mais inéluctablement sous les plans successifs de restructuration. Les dirigeants devaient donc intégrer cette dimension et consacrer une partie de leurs efforts à gérer le déclin productif pour qu'il s'effectue dans les moins mauvaises conditions. A l'inverse les dirigeants d'Alpha Mode, comme un nombre très réduits d'autres acteurs du secteur, ont suivi une trajectoire totalement différente. Vendeurs forains de vêtements sur les marchés et dotés d'un flair remarquable pour sentir les besoins de la clientèle à revenus modestes qui représente une partie conséquente de la demande globale, ils ont été capable de trouver des sources d'approvisionnement à bas coûts d'abord en Italie puis en Chine. Ils n'ont pas eu à gérer la production ni à s'occuper de restructurations. Ils ont immédiatement positionné leur entreprise au cœur d'un des rares maillons rentable de la filière : l'importation et la distribution, dans des zones de chalandise et pour des types de clientèles négligées, de produits de mode à bas prix. Leur positionnement stratégique était très porteur et leur permettait d'entrer dans une niche du marché avec une flexibilité totale et sans coûts hérités du passé à assumer. Cela a représenté pendant plusieurs années un avantage compétitif majeur dans leur secteur.

⁹ Nous parlons ici de « facteurs de contingence » sans qu'il s'agisse pour nous d'expliquer par un déterminisme univoque le comportement de l'entreprise. Nous mettons simplement en évidence les éléments (externes et internes, objectifs et subjectifs) qui influencent et permettent de comprendre le fonctionnement atypique d'Alpha Mode.

Le deuxième élément qui explique comment l'entreprise a pu se développer avec succès jusqu'à aujourd'hui, malgré une gestion interne aussi embryonnaire, réside dans la nature de leur métier. La valeur ajoutée par l'entreprise elle-même dans la chaîne de valeur globale qu'elle pilote est assez réduite. La force de l'entreprise réside dans les choix de positionnement et la connaissance des marchés avals (désirs de la clientèle modeste des petites villes françaises) et des marchés amonts (capacité à se procurer et à sécuriser des approvisionnements de qualité acceptable et à coût bas à l'étranger) avec une grande flexibilité (aucun investissement dédié ne les empêche de modifier leurs produits ou leurs sources d'approvisionnement) et à moindre coût (copie systématique des catalogues des leaders sur les marchés sans développer de frais fixes de conception des nouveaux produits). Les processus internes d'accroissement de la valeur sont très réduits. L'entreprise est focalisée sur le maintien de coûts bas et la diminution des frais fixes (il n'y a aucune production, juste des achats, de la logistique et de la promotion-distribution). Ceci, à l'évidence, limite les besoins en techniques de gestion et en outils au service de processus. L'activité est simple et fondée sur des mécanismes de type marché. On a affaire à une entreprise légère, nœud de contrats et de transactions externes plus qu'acteur de processus internes complexes. Les fonctions support sont réduites au maximum. Par ailleurs si les effectifs sont importants actuellement (500 personnes en 2005, 1000 en 2006) il faut bien voir que l'organigramme est par nature très plat et les problèmes de coordination-spécialisation limités. L'entreprise gère 100 magasins en 2005 avant le rachat d'un concurrent (pour 500 salariés) et en gère maintenant 200 avec 1000 salariés. Cela veut dire qu'une part majoritaire du personnel est dans les petites équipes des magasins, à faire des tâches identiques dans une activité en réseau, avec une hiérarchie très limitée : 2-3 personnes par magasin travaillant sous la responsabilité d'un responsable de magasin lui-même relevant d'un directeur régional qui rend des comptes directement au dirigeant d'Alpha Mode et en parallèle au DRH (beau-frère du dirigeant)¹⁰. On voit que la formalisation et la délégation peuvent intervenir tardivement dans une organisation en réseau de ce type (avec des entités similaires dupliquées) où par nature l'organigramme est très écrasé, la spécialisation limitée et l'instrumentation de gestion extrêmement réduite¹¹.

Le troisième élément qui intervient est le poids important de la famille et ses valeurs propres issues de son histoire récente : un succès entrepreneurial et économique indéniable dans un secteur sinistré (le textile), une réussite sans aide institutionnelle et dans la plus grande discrétion, une imbrication totale de la famille élargie et de l'entreprise (la maison du dirigeant est à 20 m du siège social de l'entreprise au cœur d'un village isolé). Dans la famille des fondateurs, qui est totalement impliquée dans la vie de l'entreprise, aucun membre n'a suivi une formation supérieure en gestion. La dimension rationnelle et les aspects techniques de la gestion sont assez étrangers à la culture familiale (qui valorise l'intuition, la prise de risque, l'audace et la souplesse caractéristiques des bons vendeurs) ce qui n'incite pas à les intérioriser et à les faire passer dans la réalité. Les dirigeants, poussés par leur environnement d'affaire (expert comptable, banque de la famille et de l'entreprise, l'autre firme partenaires de l'entreprise qui développe ses magasins en synergie avec Alpha Mode, etc.) cède à un

¹⁰ Jusqu'à une époque récente car maintenant un directeur commercial national vient d'être nommé.

¹¹ Ceci peut expliquer que l'introduction du contrôle de gestion n'intervienne que pour un effectif de 1 000 salariés dans cette firme commerciale en croissance externe alors que Nobre (2001, b) met en évidence que, dans les firmes industrielles en croissance organique interne, la nécessité en apparaît couramment quand on dépasse les 100 salariés.

isomorphisme nécessaire dans l'apparente rationalisation de leur gestion interne (formalisation des processus internes, délégation des responsabilités, développement de l'instrumentation de gestion) mais ceci relève d'un mimétisme organisationnel de surface qui ne modifie que très partiellement et très lentement les comportements réels in situ. On peut ici s'interroger sur la particularité de la famille dirigeante par rapport à d'autres familles fondatrices de PME en forte croissance. Il s'agit d'une famille d'immigrés, autodidactes, dotés d'un capital social très limité et installés dans un village isolé d'une région en crise économique. Ceci peut expliquer la grande réticence à recruter et faire confiance à des professionnels extérieurs, à développer des instruments de gestion et des procédures qui remettraient en cause leur légitimité et leur pouvoir dans l'entreprise.

Il y aurait dans ces trois facteurs, qui agissent tous dans le sens d'un retard à rationaliser la gestion interne de l'entreprise, une cause du décalage constaté avec les prédictions de la littérature. Après avoir étudié le moment de la structuration de la gestion, nous allons nous intéresser aux modes de gestion pour voir comment, en l'absence d'un système de pilotage global, des micro-régulations informelles permettent le fonctionnement de l'entreprise.

3.2. Les modes de pilotage locaux s'opposent au système de contrôle de gestion global

On sait que les théories classiques du contrôle peuvent être regroupées en deux grands ensembles : d'une part les conceptions plutôt centrées « contrôle » qui insistent sur la convergence des buts et sur l'amélioration de la qualité de la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise (approches contractualistes s'appuyant notamment sur la théorie de l'agence) et d'autre part les conceptions plutôt centrées « pilotage » qui insistent sur les comportements des acteurs et les phénomènes d'apprentissage organisationnel (approches conventionnalistes ou *knowledge based view*). On peut discuter de la nature du contrôle de gestion existant et stabilisé, réactif ou pro-actif (Simmons, 1990), mais quand il s'agit de la mise en place du contrôle de gestion dans une entité qui en est dépourvu et dont les acteurs les plus significatifs ne possèdent pas de culture de gestion *standard*, alors on ne peut raisonner qu'en terme de changement organisationnel avec comme notion centrale celle d'apprentissage (Kogut B. et Zander U., 1996 ; Grant R., 1996 ; Brown J. et Duguid P., 2001) . En effet, on n'a pas alors affaire à l'apprentissage d'acteurs individuels par le biais du contrôle de gestion (la socialisation bien connue des managers) mais il s'agit de l'apprentissage collectif fondateur qui permet la constitution du cadre de référence et de structuration (la conception-modélisation du système de pilotage)¹².

On recherche la rationalisation du mode de fonctionnement (mise en place d'un système global et cohérent de gestion) en prenant en compte les contraintes socio-politiques (place centrale de la famille dans l'entreprise) avec, au cœur du processus, l'aspect psychocognitif qui est crucial dans le cheminement. Or cette démarche endogène de mise en place d'un mode de pilotage collectif (global et partagé) de l'entreprise s'avère extrêmement difficile. Ceci s'explique probablement par l'existence de modes de gestion encore efficaces (pour le moment) à un niveau « infra », celui des fonctions.

Alpha-Mode est composée en effet de plusieurs pôles assez indépendants avec des logiques de fonctionnement très différentes :

¹² C'est pourquoi, à notre avis, la recherche-action sur la durée dans l'organisation est la voie d'étude la plus adaptée à une bonne compréhension de ce phénomène.

- Achats-Marketing (6 personnes), service dirigé par un membre de la famille qui supervise aussi, en liaison avec le Président, l'entreprise et les nouvelles implantations, auquel on peut donc adjoindre Travaux et Développement (10 personnes) qui s'occupe des investissements et des ouvertures et fermetures de magasins et Stocks (5 personnes) (dirigé également par un membre de la famille). Ce pôle, qui fonctionne sous l'impulsion directe de la famille, est au cœur des compétences foncières de la firme (au sens rappelé par Ekouka Essoua, 2006) et est régi par un mode de fonctionnement clanique.
- Distribution (800 personnes), correspond à la gestion du réseau des points de vente : 1 directeur national, 6 directeurs régionaux gérant entre 20 et 30 magasins (avec quelques assistants assurant les remplacements dans les magasins et ayant vocation à devenir eux-mêmes responsables de magasins), 1 responsable par magasin animant une équipe de 5 personnes maximum y compris la première vendeuse (adjointe du responsable de magasin) et les apprentis. Dans cette organisation très plate et en réseau, le contrôle de gestion est très réduit, focalisé sur quelques points clés et indicateurs essentiels (CA, taux de démarque inconnue, masse salariale, etc.).
- Logistique (30 personnes), était dirigé par un membre de la famille mais des difficultés sont apparues dans le fonctionnement car le service s'est difficilement adapté à l'augmentation brutale du nombre des magasins à desservir. Un nouveau responsable, extérieur à la famille, devrait formaliser les procédures dans une démarche de type qualité. Le contrôle de gestion du service relève donc plus, à cette étape, de la gestion des opérations (locale et dédiée) que d'une logique financière (globale et partagée).
- Au siège on trouve aussi les activités de *back office* classiques : Ressources Humaines (6 personnes) dirigées un membre de la famille, Informatique (6 personnes) et Comptabilité (7 personnes) animées par des extérieurs à la famille (le DAF n'a pas été remplacé et personne ne coordonne l'ensemble de ce pôle). Ces services fonctionnels ne sont pas dotés de contrôle de gestion (tourné vers la performance) et restent un peu livrés à eux-mêmes. Par contre la nécessité d'un contrôle interne (tourné vers la maîtrise des risques) devient de plus en plus évidente même si rien n'est vraiment engagé de façon décisive sur ce terrain.

Des savoirs locaux sont présents dans les différents pôles de l'entreprise mais ceci ne débouche pas sur un système unifié, global et cohérent de pilotage de la performance dans toute l'organisation. Cette constatation rejoint les remarques de Lorino (2001) quand il indique qu'il ne faut pas prendre en considération seulement la coordination formalisée de connaissances et représentations partagées (s'incarnant par exemple dans un dispositif unifié de contrôle de gestion). Des savoirs disjoints mais complémentaires peuvent produire pendant un certain temps des effets organisationnels globaux sans qu'une coordination formelle et explicite soit indispensable. C'est manifestement ce qui se passe pour le moment chez Alpha Mode. En l'absence de remise en cause majeure exogène l'entreprise continue de fonctionner ainsi et les dirigeants se satisfont de la gestion clanique qui a fait jusque là ses preuves dans le domaine de l'achat, du marketing et du développement des magasins.

Conclusion

Une synthèse de la littérature a été effectuée relativement aux entreprises moyennes familiales en forte croissance. On a d'abord mis en évidence l'existence de seuils organisationnels dans la métamorphose de la PME. Autour de 50 salariés, la petite entreprise est censée formaliser sa structure et son fonctionnement. Autour de 250 salariés, l'entreprise moyenne est supposée mettre en place une véritable délégation des responsabilités et un système de pilotage global ce qui lui permettrait de se doter des modes de fonctionnement *standard* des entreprises classiques. L'instrumentation de gestion qui s'était étoffée progressivement lors du développement de l'entreprise moyenne devrait se coaguler, à ce stade, en un véritable contrôle de gestion. Les études qui ont abouti à ces enseignements sont assez rares et principalement fondées sur des méthodes d'observation assez lointaines recourant à des procédures déclaratives (utilisation de bases de données, de questionnaires et d'interviews). Il est nécessaire d'utiliser d'autres approches pour recouper ces analyses. A cet effet, une recherche-action a été menée dans la durée au cœur d'une entreprise familiale moyenne en forte croissance.

L'entreprise et sa stratégie ont été présentées, la nécessité de la structuration de sa gestion interne a été exposée et les tentatives d'introduction du contrôle de gestion ont été décrites. Les enseignements du travail portent sur les raisons du déclenchement tardif du seuil de structuration de la gestion de l'entreprise (on peut citer notamment : le positionnement stratégique, l'organisation en réseau, la culture des dirigeants) et sur les difficultés de mise en œuvre de l'introduction du contrôle de gestion (qui a été tentée, après avoir constaté la non-faisabilité d'une démarche volontariste d'instauration d'un système global de pilotage centralisé, en s'appuyant d'abord sur une démarche de certification qualité puis en développant des actions ciblées, mais ayant vocation à s'étendre, sur les zones cruciales du fonctionnement de l'entreprise).

On a constaté qu'en l'absence de remise en cause exogène, des modes de régulation locaux divers peuvent cohabiter longtemps au sein de l'entreprise (par exemple une gestion clanique des achats et du développement, un contrôle de gestion minimaliste des magasins, une gestion logistique focalisée sur les opérations, des fonctions de support se limitant au contrôle interne minimum des risques). La mise en œuvre d'un système de pilotage global, cohérent et rationnel n'est pas facile à faire accepter par les acteurs internes, pour des raisons socio-politiques (place de la famille) mais peut-être surtout à cause de facteurs psychocognitifs (attachement à ces modes de pilotage peu formalisés). Les enjeux actuels pour Alpha Mode sont donc l'explicitation des savoirs actuels si performants dans le domaine des achats et du développement commercial (par la codification des connaissances tacites, cf. Ancori B., Bareth A. et Cohendet P., 2000) et surtout l'introduction des nouveaux savoirs et outils du contrôle de gestion nécessaires pour assurer la pérennité de l'entreprise.

A la lumière de cette étude de cas, on peut considérer que la façon dont le contrôle de gestion est mis en place dans l'entreprise moyenne en forte croissance dépend de la volonté des acteurs (facteur subjectif), de la qualité technique des outils (facteur objectif) et des situations de gestion (facteur contextuel). Les acteurs pertinents peuvent avoir une culture de gestion et insister sur la nécessaire rationalisation de la gestion interne ou au contraire être des autodidactes qui n'en voient pas la nécessité tant que leur stratégie permet le développement de l'entreprise (cas rencontré chez Alpha Mode). Parmi les outils du contrôle de gestion, certains semblent techniquement plus adaptés que d'autres pour gérer l'entreprise moyenne

(par exemple les calculs des coûts complets par les centres d'analyse plutôt que par la méthode ABC, les tableaux de bord plutôt que les budgets, la mise en place de centres de coûts et de chiffre d'affaire plutôt que des centres d'investissement, etc.). Enfin les situations de gestion peuvent être très différentes (par exemple entre entreprises industrielles unitaires qui dans leur croissance ont assez vite besoin du contrôle de gestion et entreprises commerciales en réseau où cela ne s'impose que plus tardivement).

Bibliographie

- Adizes L. (1991), *Les cycles de vie de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.
- Allouche J. et Amann B. (1995), *Le retour triomphant du capitalisme familial : gestionnaires et organisations*, Presses de l'Université de sciences sociales de Toulouse.
- Ancori B., Bureth A. et Cohendet P. (2000), « The Economics of Knowledge : The Debate about Codification and Tacit Knowledge », *Industrial and Corporate Change*, n°2, p 255-287.
- Arrègle J.-L., Durand R. et Very P. (2004), « Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales », *M@n@gement*, p 12-36.
- Bajan-Banaszak G. (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, octobre, p 95-101.
- Basire M. (1970), « La théorie des cinq niveaux », *Direction et Gestion*, n°1, p 11-21, n°2, p 11-22, n°3, p13-20.
- Brac de la Perrière G. (1978), « L'entreprise moyenne dans le marché des capitaux : conclusion d'un colloque », *Banque*, n°379, p 1321-1331.
- Brown J. (2000), « Knowledge and Organization: A Social-Practice Perspective », *Organization Science*, n°2, p 198-213.
- Chapellier P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n°1, p 9-41.
- Charreaux G. (1991), « Structures de propriété, relation d'agence et performance financière », *Revue Economique*, 42 (3), p 521-542.
- Churchill N. et Lewis V. (1983), « Les cinq stades de l'évolution d'une PME », *Harvard L'Expansion*, automne, p 51-63.
- Duchéneau B. (1997), « Le profil du dirigeant de moyenne entreprise », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p 95-110.
- Ekouka Essoua B. (2006), « Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, octobre, p 139-161.
- Fernandez V., Picory C. et Rowe F. (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue Internationale PME*, vol.9, n°1, p 79-102.
- Flamholtz E. (1986), *How to make the transition from an entrepreneurship to a professionally managed firm*, Jossey-Bass.
- Gasse Y. et Carrier C. (1992), *Gérer la croissance de sa PME*, Les Editions de l'Entrepreneur.
- Gelinier O. et Gaultier A. (1974), *L'avenir des entreprises familiales et personnelles*, Hommes et Techniques.
- Godener A. (2002), « PME en croissance : peut-on prévoir les seuils organisationnels? », *Revue Internationale des PME*, vol. 15, n°1, p 39-63.
- Grant R. (1996), « Toward a Knowledge-Based Theory of the Firm », *Strategic Management Journal*, vol. 17, p 109-122.
- Greiner L. (1972), « Evolution and revolution as organizations grow », *Harvard Business Review*, juillet-août, p 37-46.

- Habbershon T. et Williams M. (1999), «A resource-based framework for assessing the strategic advantages of family firms », *Family Business Review*, 12 (1), p 1-25.
- Hofer W. et Charan R. (1984), « The transition to professional management, mission impossible ? », *American Journal of Small Business*, spring, vol.9, n°1, p 1-11.
- Julien P.-A. et Marchesnay M. (1996), *L'entrepreneuriat*, Economica.
- Julien P.A. (1987), « Pour une définition des PME » in *Les PME : Bilan et perspectives* (P.A. Julien. éditeur), Economica, p 1-43.
- Kalika M. (1985), « L'efficacité des entreprises est-elle liée à leur structure ? », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p 93-104.
- Kogut B. et Zander U. (1996), « What Firms Do ? Coordination, Identity and Learning », *Organization Science*, n°5, p 502-518.
- Lavigne M. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME : une approche empirique », *Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Toulouse.
- Litz R. (1995), « The family business toward definitional clarity », *Academy of Management Best Papers Proceedings*, p 100-1004.
- Lorino P. (2001), «La gestion de la connaissance dans l'entreprise et le rôle instrumental des systèmes d'information et de gestion », *Signaux*, n°96, septembre, p. 33-42
- Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation.
- Nobre T. (2001, b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance-Contrôle-Stratégie*, juin, p 119-148.
- Nobre T. (2001,a), « Le contrôleur de gestion en PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, p 129-146.
- Paranque B. (2004), « Economie de la PME : de l'artefact statistique à une réalité économique », *Working Paper*, mars, 69 pages.
- Perry C. (1987, « Growth strategies for small firms: principles and cases studies », *International Small Business Journal*, 5, 2, p 17-25.
- Reyes G. (2004), « La moyenne entreprise est-elle spécifique ?, *actes du 7^{ème} CIFPME*, octobre, Montpellier.
- Sharma P., Christman, J. et Chua J. (1997), « Strategic management of the family business : past research and future challenges », *Family Business Review*, vol. 10, n°1, printemps, 36 p.
- Simmons R. (1990), « The role of control systems in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1, p 127-143.
- Steinmetz L. (1969), « Critical stages of small business growth, when they occur and how to survive them », *Business Horizons*, février, p 29-36.
- Torres O. (2002), « Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises », *actes du 6^{ème} CIFPME*, novembre, Montréal.
- Van Caillie (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones », *Cahier de recherche, Collection du département de gestion de l'Université de Liège*.